



A incidência do IPI sobre produtos importados

Autor: Eduardo Correia da Silva

Juiz Federal

publicado em 30.10.2014

 [\[enviar este artigo\]](#)

 [\[imprimir\]](#)

Resumo

O Imposto sobre Produtos Industrializados representa hoje a segunda arrecadação entre os impostos federais. A par disso, também possui relevantes funções extrafiscais, especialmente no tocante ao controle do consumo e, segundo a jurisprudência dominante, de regulação do comércio exterior. Nesse particular, no que se refere aos produtos de procedência estrangeira, o tributo tem onerado os importadores tanto no desembaraço aduaneiro quanto na saída do estabelecimento, fato que será analisado destrinchando-se a hipótese de incidência e a descrição do fato gerador pela legislação de regência.

Palavras-chave: IPI. Produtos importados. Importação. Desembaraço. Estabelecimento. Não incidência. Artigo 4º da Lei 4.502/64.

Sumário: Introdução. 1 O entendimento atual sobre a incidência do imposto. 2 A matriz constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados. 3 As normas gerais sobre a definição do fato gerador do IPI. 4 A instituição efetiva do IPI pela Lei 4.502/64. Conclusão. Referências bibliográficas.

Introdução

A cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados, com relação aos produtos importados, vem sendo feita em dois momentos distintos, a saber: no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria do estabelecimento importador.

A Fazenda apoia-se na conjugação do artigo 46, II, com o artigo 51, parágrafo único, ambos do CTN, para sustentar a ocorrência de um segundo fato gerador, a fim de justificar nova cobrança em momento subsequente ao desembaraço aduaneiro.

Recentemente a jurisprudência passou a dar lastro para essa incidência sucessiva da exação, com estribo, fundamentalmente, na equiparação do importador à definição de estabelecimento produtor, feita pelos artigos 4º, I, da Lei 4.502/64 e 51, parágrafo único, do CTN.

O objetivo do presente trabalho é demonstrar que não existe base legal para tal prática, por meio do estudo da hipótese material da incidência e da legislação de regência, de modo que a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre produtos importados deveria ocorrer somente no desembaraço aduaneiro.

1 O entendimento atual sobre a incidência do imposto

Até há pouco tempo, a possibilidade de dupla cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados com relação aos produtos provenientes do exterior era rechaçada pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a alegação principal de que haveria ilegal bitributação.

Entretanto, houve alteração recente nos rumos da jurisprudência, pois o Superior Tribunal de Justiça passou a afastar a existência da bitributação e a aceitar que os produtos importados fossem tributados tanto no desembaraço aduaneiro quanto na saída do estabelecimento importador:

“RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C ART. 51, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI Nº 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I, E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO Nº 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II, e 51, parágrafo único, do CTN – que compõem o fato gerador –, seja pela combinação dos arts. 51, II, do CTN, 4º, I, da Lei nº 4.502/64, 79 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e 13 da Lei nº 11.281/2006 – que definem a sujeição passiva –, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda.

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei nº 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de *bis in idem*, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra, onde está embutida a margem de lucro da empresa estrangeira, e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já está embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador, na primeira operação, apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

4. Precedentes: REsp nº 1.386.686 – SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp nº 1.385.952 – SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Segundo o entendimento contrário veiculado no REsp nº 841.269 – BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.

5. Recurso especial não provido.” (REsp 1429656/PR, Rel. Ministro **Mauro Campbell Marques, Segunda Turma**, julgado em 11.02.2014, DJe 18.02.2014)

O mesmo entendimento passou a ser adotado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMPORTADOR COMERCIANTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE. É devido o imposto sobre produtos industrializados no desembaraço aduaneiro de produto industrializado, assim como na saída do

estabelecimento do importador, comerciante equiparado a industrial, compensando-se o que for devido na última operação com o que foi pago na primeira, por força do princípio constitucional da não cumulatividade.” (TRF4, AC 5064049-36.2012.404.7100, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique, juntado aos autos em 02.05.2014)

De modo geral, é possível resumir os fundamentos sobre os quais foi alicerçado o novo entendimento adotado pelas Cortes da seguinte forma:

1) Inexistência de bitributação, pois se trata de nova exação fixada pelo mesmo ente tributante.

2) A legislação tributária prevê nova hipótese de operação jurídica para quem promove a circulação dos bens, após a nacionalização (art. 4º, inciso I, da Lei nº 4.502/1964). Há a ocorrência de dois fatos geradores, e não é possível se extrair do ordenamento jurídico a possibilidade de uma única tributação.

3) Não cumulatividade: se o STF diz que o importador não comerciante não pode ser contribuinte do IPI porque não pode se creditar, a *contrario sensu*, o importador comerciante pode.

4) Necessidade de incidência do imposto como forma de proteção da indústria nacional (função extrafiscal).

Conquanto as decisões estejam muito bem fundamentadas, a defesa da tese da ocorrência de novo fato gerador, na saída do produto importado do estabelecimento, utiliza, essencialmente, a equiparação do importador à figura do estabelecimento produtor, feita pelos artigos 4º, I, da Lei 4.502/64 e 51, parágrafo único, do CTN, para definir o alcance da hipótese de incidência, como se verá oportunamente.

Porém, a abordagem da questão deve se iniciar, necessariamente, pelo estudo da regra matriz de incidência e pela definição adequada do fato gerador do tributo, conforme estabelecido pela Constituição, pelo Código Tributário Nacional e pela Lei 4.502/64. Os diversos aspectos jurídicos envolvidos serão analisados a partir desse raciocínio.

2 A matriz constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados

A Constituição, como se sabe, não cria tributos, mas outorga competência aos entes federados para que os instituíam, por meio de lei, sobre fatos específicos determinados.

Como ensina **Coêlho**, com relação aos impostos, “fez-se necessário que o constituinte indicasse o seu fato gerador, os nominasse e os atribuisse de modo privativo a cada uma das pessoas políticas (...)”.(1)

Nessa linha, a Constituição conferiu à União competência para instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados nos termos seguintes:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
IV – produtos industrializados;
(...)
§ 3º – O imposto previsto no inciso IV:
I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;
II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;
IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo

contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

A partir da investigação do texto constitucional é possível identificar o perfil e as características de determinado imposto, que, no caso em apreço, é o IPI.

Antes de qualquer consideração, merece destaque o fato de a Constituição ter colocado os produtos industrializados no centro da hipótese de incidência da exação. Apesar das controvérsias doutrinárias, a jurisprudência pacificou-se no sentido de que a incidência do tributo ocorre sobre operações com produtos industrializados, ou seja, sobre negócios jurídicos que tenham por objeto bem submetido a processo de industrialização por um dos contratantes (RE 643525 AgR, Relator(a): Min. **Dias Toffoli**, Primeira Turma, julgado em 26.02.2013, Acórdão Eletrônico DJe-078, divulg. 25.04.2013, public. 26.04.2013).

Além disso, estabeleceu-se que o imposto deve ser não cumulativo, permitindo-se a compensação do que for devido em determinada operação com o montante cobrado anteriormente, *grossa modo*.

Aqui é preciso abrir o primeiro parêntesis.

Por vezes, a corrente jurisprudencial agora dominante sustenta a incidência do IPI na saída do estabelecimento do importador no argumento de que ele seria contribuinte da exação, podendo se valer da técnica da não cumulatividade para deduzir da base de cálculo o que fora pago no desembaraço aduaneiro.

Ora, o fundamento da técnica da não cumulatividade repousa na necessidade de se evitar a incidência em cascata do tributo sobre as diversas etapas de circulação de bens, a fim de prevenir a sobrecarga da cadeia produtiva e o repasse integral do ônus ao consumidor final.

A partir dessa premissa, a não cumulatividade assume traços de garantia do contribuinte, que, regra geral, tem o direito de se creditar daquilo que foi anteriormente pago, para deduzir do que seria devido em razão de operação posterior.

Assim, não parece adequado utilizar a técnica da não cumulatividade para justificar a incidência do imposto em razão da qualificação de determinada pessoa como contribuinte: ou o fato está incluído na hipótese de incidência e, nesse caso, o contribuinte terá direito à observância do princípio da não cumulatividade, ou não está, e, portanto, o tributo não poderá ser exigido.

Fecha parêntesis.

Retornando ao exame dos contornos do Imposto sobre Produtos Industrializados, por fim, no que interessa ao presente estudo, a Carta expressamente conferiu-lhe a função regulatória de consumo, determinando que fosse seletivo, em função da essencialidade do produto.

Não há no texto referência a outras funções extrafiscais da exação, que acabam sendo definidas pela doutrina e pela jurisprudência a partir dos contornos gerais delineados pela Constituição. Traga-se, a respeito, manifestação de **Alexandre**:

“Durante muito tempo, a doutrina se referiu ao IPI como um tributo de finalidade precipuamente fiscal. Na esteira desse entendimento, da mesma forma que o II, o IE e o IOF, o legislador constituinte originário optou por possibilitar ao Poder Executivo alterar as alíquotas do IPI, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, sem necessidade de obediência ao princípio da anterioridade para a cobrança, em havendo majoração.

No entanto, a arrecadação do IPI é a segunda entre os impostos federais (só é menor que a do IR), o que demonstra que a finalidade fiscal ganhou grande relevância, justificando o pleito de que se estendesse ao tributo alguma garantia que protegesse o contribuinte contra a elevação repentina da carga do imposto. Ao editar a Emenda Constitucional 42/2003, o legislador constituinte derivado atendeu aos pleitos dos contribuintes, estendendo a noventena aos tributos em geral e **não excetuando o IPI.**”(2)

Nessa linha, afirma-se que o tributo possui relevante função regulatória de comércio exterior a fim de proteger a indústria nacional, objetivo que se concretiza por meio da tributação no destino de produtos que foram desonerados na origem, para assegurar a igualdade de competição do produto nacional (que sofreu a incidência do imposto).

De fato, a proteção da indústria nacional é meta de extrema relevância para a defesa do crescimento do Brasil, especialmente diante da invasão de mercadorias produzidas a custos reduzidíssimos por países que muitas vezes sequer respeitam as mais básicas garantias trabalhistas.

Apesar disso, por mais importante que seja determinada função extrafiscal, ela também não pode ser utilizada para ampliar a hipótese de incidência do tributo.

A Constituição conferiu à União competência para cobrar imposto sobre produtos industrializados, cuja hipótese de incidência é, de acordo com a jurisprudência, operação com produto industrializado.

Não se discute que o legislador ordinário possa instituir o tributo prevendo sucessivas incidências ao longo da cadeia produtiva, desde que respeite os princípios da não cumulatividade e da vedação de confisco e o faça de modo claro e objetivo. Se não o fez, não é lícito ao intérprete valer-se da função extrafiscal do tributo para definir a ocorrência do fato gerador.

A propósito, lembre-se que os efeitos de determinado fato, no caso, o eventual desequilíbrio na concorrência decorrente da importação de determinado produto, não têm a capacidade de interferir na interpretação do fato gerador, consoante artigo 118, II, do CTN. A não ser que esse efeito – o desequilíbrio na concorrência – integre o conceito do fato gerador, nos termos do artigo 116, I, do mesmo diploma. Cite-se lição de **Amaro**:

“Quanto à abstração dos efeitos dos fatos, parece que o Código Tributário Nacional diz o óbvio: se a hipótese de incidência se realiza com o fato ‘x’ (independentemente de se pesquisar a presença deste ou daquele efeito), deve-se realmente desprezar o efeito do fato. Porém, se o fato gerador é daqueles que se traduzem em uma **situação de fato**, requer-se, para a realização do fato gerador, a presença das circunstâncias materiais necessárias à produção dos **efeitos próprios do fato** (art. 116, I).”(3)

Não obstante, é preciso ressaltar o surgimento de dúvidas no âmbito do Supremo Tribunal Federal quanto à finalidade regulatória de comércio exterior do imposto, questionando-se, inclusive, a própria recepção do CTN no ponto em que permite a sua incidência sobre produtos importados. Já houve, inclusive, manifestação recente da Primeira Turma daquela Corte:

“EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Incidência do IPI na importação de produtos por sociedade civil prestadora de serviços. Impossibilidade. Operação dissociada da base econômica constitucionalmente definida. **1. A jurisprudência vem evoluindo para entender que o critério material de incidência na importação não pode decorrer da mera entrada de um produto no país, na medida em que o IPI não é um imposto próprio do comércio exterior.** 2. A base econômica do IPI é única, devendo

ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal.

3. Não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI na importação, diferentemente do que ocorre com o ICMS, a que se refere o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da Constituição Federal, com a redação da EC nº 33/01. 4. Agravo regimental não provido.” (RE 643525 AgR, Relator(a): Min. **Dias Toffoli**, Primeira Turma, julgado em 26.02.2013, Acórdão Eletrônico DJe-078, divulg. 25.04.2013, public. 26.04.2013) (destaquei)

Acrescente-se que o Supremo Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral na incidência do IPI sobre importação de veículo para uso próprio, no RE 723.651, sendo que, nesse momento, o relator, Ministro Marco Aurélio, declinou expressamente que o tema de fundo dizia com a constitucionalidade da exigência do tributo sobre produtos industrializados importados.

Nessa esteira, a Suprema Corte estendeu o procedimento da repercussão geral, especificamente quanto ao tema do RE 723.651, para caso de importação de equipamento médico para ativo próprio da empresa (AI 853189 AgR-ED, Relator(a): Min. **Cármem Lúcia**, Segunda Turma, julgado em 26.11.2013, Acórdão Eletrônico DJe-236, divulg. 29.11.2013, public. 02.12.2013).

Fica a certeza de que o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal poderá alterar radicalmente toda a concepção jurisprudencial sobre os contornos constitucionais do Imposto sobre Produtos Industrializados.

3 As normas gerais sobre a definição do fato gerador do IPI

A Constituição transferiu para lei complementar de caráter nacional a tarefa de estabelecer normas gerais sobre direito tributário e, especificamente com relação aos impostos, a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (artigo 146, III, a). A rigor, lei complementar não cria tributos, salvo nas hipóteses expressamente previstas pelo texto constitucional, trabalho reservado a lei ordinária ou medida provisória. pecto, lição esclarecedora de Amaro:

“É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina ‘geral’ do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.”(4)

O encargo de delinear com precisão os contornos do rascunho constitucional do IPI, sob a autoridade de normas gerais, coube ao Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição com o *status* de lei complementar:

“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Art. 51. Contribuinte do imposto é:
I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;
II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.”

Sem entrar na discussão sobre a recepção do inciso I pela Constituição, o que, como visto, poderá ser decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 723.651, no que interessa ao tema em exame, o Código Tributário Nacional definiu como espécies de fatos geradores do tributo incidente sobre produtos industrializados o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, e a saída do estabelecimento do importador. As hipóteses são distintas a ponto de Paulo de Barros Carvalho defender a existência de dois tributos diversos sob a denominação do IPI: um incidente sobre a industrialização, cujo aspecto temporal é a saída do estabelecimento, e outro incidente sobre a importação de produtos industrializados, cujo aspecto temporal é o desembaraço aduaneiro.(5)

Nessa ordem de ideias, a jurisprudência contemporânea extraiu dessas disposições suporte para justificar a incidência sucessiva do tributo sobre os produtos de procedência estrangeira. Apesar disso, ainda há outra interpretação possível. É preciso ter em mente que a exação não pode incidir pura e simplesmente sobre a circulação, sob pena de invadir a competência reservada privativamente aos Estados para a instituição do ICMS, sendo necessário tratar-se de operação que envolva produto industrializado. Nesse ponto, a partir do momento em que o CTN define o importador como contribuinte, a autorização para a incidência do tributo no momento da saída do seu estabelecimento também legitima a cobrança nos casos em que o importador submete a mercadoria a novo processo de industrialização. Não obstante, ainda que se adote a orientação de que o CTN estabeleceu fatos geradores distintos, independentes de novo processo de industrialização sobre os produtos importados, é indispensável que se verifique se o legislador, ao exercer a competência para instituir efetivamente o tributo, teria autorizado expressamente a cobrança sucessiva do IPI.

4 A instituição efetiva do IPI pela Lei 4.502/64

A Lei do IPI é, na verdade, a Lei 4.502/64, editada para instituir as novas bases do Imposto sobre Consumo, revogando o Decreto-Lei 7.404/1945 (editado sob a vigência da Constituição de 1937, artigo 20, I, *b*), com estribo no artigo 15, II e III, da Constituição de 1946.

Em seu artigo 1º, referida lei determinou que o Imposto sobre Consumo incidisse sobre produtos industrializados, firmando como aspectos temporais para a ocorrência dessa hipótese, em seu artigo 2º, o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos de procedência estrangeira, e a saída do respectivo estabelecimento produtor, para os produtos nacionais. Colham-se os dispositivos:

“Art. 1º O Imposto de Consumo incide sobre os produtos industrializados compreendidos na tabela anexa.
Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:
I – quanto aos produtos de procedência estrangeira, o respectivo desembaraço aduaneiro;
II – quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.”

A jurisprudência então consolidada era firme no sentido de que o fato gerador do IPI ocorreria alternativamente, na saída do produto do estabelecimento ou no

desembaraço aduaneiro. Entretanto, o principal fundamento residia na existência de bitributação, como ilustra a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. I – O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento, no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão. II – Tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.” (AC nº 0010443-77.2009.404.7200, Relatora Desa. Federal **Luciane Amaral Corrêa Münch**, 2ª Turma, DJ 15.07.2010)

Na realidade, a bitributação se dá quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador, de modo que, na hipótese, o mais adequado seria falar na existência de *bis in idem*, diante da instituição de múltiplas exigências tributárias, decorrentes de um mesmo fato gerador, pelo mesmo ente tributante.

Ocorre que o *bis in idem*, apesar de se afastar da melhor técnica de administração tributária, não é expressamente vedado pela Constituição.

De qualquer modo, a mesma conclusão (incidência alternada do imposto) pode ser extraída de análise criteriosa da regra matriz de incidência, lembrando-se caber à Constituição delinear os contornos do imposto, outorgando competência para a sua instituição; ao CTN, na qualidade de veículo para as normas gerais de direito tributário, definir a espécie do fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte; e à lei ordinária efetivamente instituí-lo.

Simples leitura dos artigos 1º e 2º da Lei 4.502/64 indica que o legislador, ao instituir o Imposto sobre Consumo, optou por fazê-lo incidir: a) no desembaraço aduaneiro, caso se tratasse de produtos de procedência estrangeira, ou b) na saída do estabelecimento produtor, para os produtos nacionais.

Não há como se extrair do artigo 2º autorização para incidência sucessiva do tributo, primeiro no desembaraço, depois na saída do estabelecimento do importador.

Apesar disso, o entendimento contemporâneo da jurisprudência, agora favorável à nova incidência do IPI, sustenta a ocorrência de novo fato gerador com a saída do produto do estabelecimento importador, com apoio no artigo 4º, I, da Lei 4.502/64. O dispositivo equiparou o importador ao “estabelecimento produtor”, nos seguintes termos:

“Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta lei:

I – os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;”

O raciocínio é inteligente e leva a crer que a intenção do legislador fora expandir a hipótese de incidência prevista no artigo 2º, com relação aos produtos de procedência estrangeira, para que o fato gerador do tributo ocorresse no desembaraço aduaneiro e se repetisse na saída do estabelecimento do importador, independentemente de novo processo de industrialização especificado pelo artigo 3º.

Mas a ideia esbarra, em primeiro lugar, em duas premissas fundamentais que devem nortear o intérprete das normas tributárias: o princípio da tipicidade fechada e a vedação da interpretação extensiva, corolários do princípio da legalidade, esculpido no artigo 150, I, da Constituição. Traga-se lição de **Amaro**:

“O nascimento da obrigação tributária não depende da vontade da autoridade fiscal, nem do desejo do administrador que tivesse a veleidade de ditar o que deve ser tributado, ou em que medida ou circunstâncias o tributo deve ser recolhido.

Isso leva a uma outra expressão da legalidade dos tributos, que é o **princípio da tipicidade tributária**, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o **legislador**, ao formular a lei, definir, de modo **taxativo** (*numerus clausus*) e **completo**, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será **necessária** e **suficiente** ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de **quantificação** (medida) do tributo. Por outro lado, ao **aplicador da lei** veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e a determinação dos tipos tributários.”(6)

A questão aqui não é se o legislador poderia ou não ter estabelecido hipóteses de incidência sucessivas para os importadores, mas o que efetivamente constou da lei. Se a intenção era de que os importadores pagassem o imposto sobre produtos industrializados primeiro com o desembaraço aduaneiro e depois com a saída do estabelecimento, aplicando-se, ainda, a regra da não cumulatividade, a lei deveria ter sido clara.

A tentativa de expandir a hipótese de incidência para além do artigo 2º não é novidade. Como a Lei 4.502/64 não dispôs sobre a segunda incidência do tributo após o desembaraço aduaneiro, ou porque o legislador não quis ou porque não conseguiu, o Decreto 56.791/65, primeiro regulamento do imposto, trouxe **disposições adicionais**:

“Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:
I – quanto aos produtos de procedência estrangeira, o respectivo desembaraço aduaneiro **e a saída de estabelecimento equiparado a produtor**;
II – quanto aos produtos nacionais, a saída do respectivo estabelecimento produtor e de estabelecimento a ele equiparado.”

Certamente a omissão legislativa do artigo 2º, I, da Lei 4.502/64 foi rapidamente identificada. Tanto é verdade que se tentou reparar a lacuna por meio do regulamento.

Só que, como se sabe, **o regulamento não pode trazer disposições adicionais que extrapolem a delimitação do fato gerador feita pela lei que representa o seu fundamento de validade** – no caso, a própria Lei 4.502/64.

Com efeito, o Código Tributário Nacional é categórico ao afirmar que somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal (artigo 97, III) e que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação por ele estabelecidas (artigo 99).

O regulamento atual do IPI, Decreto 7.212/2010 (RIPI), não repetiu a previsão ilegal de incidência sucessiva do fato gerador, alinhando-se ao CTN:

“Art. 35. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):
I – o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; **ou**
II – a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.”

Note-se que o artigo 35, I, utilizou a partícula **“ou”** ao final, de modo que a incidência sucessiva ou em cascata no que tange a produtos importados não encontra mais amparo nem no RIPI atual.

Nesse ponto, não há dúvida de que a ocorrência do segundo fato gerador,

relativamente aos produtos importados, seja fruto do uso da interpretação extensiva.

Além disso, ressalte-se que a principal função da equiparação feita pelo artigo 4º, I, da Lei 4.502/64 não foi ampliar o alcance da hipótese de incidência, mas vincular o importador como contribuinte do tributo mesmo que não praticasse qualquer operação de industrialização prevista pelo artigo 3º da mesma lei.

Por fim, não é possível argumentar que o artigo 2º da Lei 4.502/64 teria invadido matéria reservada à lei complementar, ao especificar diferentes momentos de incidência do fato gerador dependendo de se tratar de produto nacional ou importado.

Isso se deve ao fato de a lei complementar, nos moldes atuais, ter sido incorporada ao ordenamento jurídico apenas com o advento da Constituição de 1967 (a menção feita pela EC 18/65 não fazia referência ao processo de aprovação).

Dessarte, não haveria como se falar em invasão de matéria reservada à lei complementar, já que o veículo normativo próprio para o exercício da competência privativa da União para legislar sobre normas gerais de direito financeiro, prevista pela Constituição de 1946, era tão somente a lei.

O raciocínio de que o Código Tributário Nacional teria alterado as feições do tributo, antes de ser recepcionado com o *status* de lei complementar sobre normas gerais de direito tributário, pode facilmente levar à conclusão de que teria revogado todo o Capítulo I da Lei 4.502/64, por regular toda a matéria pertinente ao IPI. Mas o presente estudo não tem por objetivo navegar por mares tão nebulosos.

Conclusão

O presente estudo demonstrou que a Constituição conferiu competência à União para a cobrança de imposto sobre operações com produtos industrializados, não cumulativo e seletivo, em razão da essencialidade dos produtos.

A técnica da não cumulatividade, concebida para evitar a sobrecarga tributária da cadeia produtiva, tornou-se, regra geral, um direito subjetivo do contribuinte cuja existência não poderia ser utilizada para definir ou mesmo ampliar a hipótese de incidência do tributo.

Nessa mesma linha, a função extrafiscal do IPI enquanto tributo regulatório do comércio exterior, utilizado como instrumento de defesa da indústria nacional, que já desperta dúvidas no seio do Supremo Tribunal Federal, também não serviria para determinar a incidência da exação, que deve decorrer da perfeita subsunção do fato tributável à previsão abstrata da hipótese legal.

Após análise minuciosa do arcabouço normativo que envolve o Imposto sobre Produtos Industrializados, conclui-se não haver base legal para a sua incidência no desembaraço aduaneiro e, sucessivamente, na saída do estabelecimento do importador.

A pedra fundamental da questão residia na investigação do artigo 2º da Lei 4.502/64, que, acidental ou intencionalmente, definiu um fato gerador para os produtos importados e outro para os produtos nacionais, sem se poder falar em invasão de matéria reservada à lei complementar diante da incorporação desse instituto ao ordenamento apenas com a Constituição de 1967.

Além disso, comprovou-se tal premissa por meio do exame do Decreto 56.791/65, primeiro regulamento da exação, cujo artigo 2º tentou ampliar a

definição do fato gerador quanto aos produtos de procedência estrangeira, para que se verificasse no respectivo desembaraço aduaneiro e na saída de estabelecimento equiparado a produtor (inciso I).

Nesse contexto, ficou claro que o entendimento jurisprudencial favorável à dupla incidência do imposto sobre os produtos provenientes do exterior, ao se amparar fundamentalmente na equiparação do importador feita pelo artigo 51 do CTN e pelo artigo 4º da Lei 4.502/64, interpretou extensivamente a definição do fato gerador feita pelo artigo 2º dessa mesma lei, violando o princípio da tipicidade fechada e, como consequência, o princípio da legalidade tributária, inscrito no artigo 150, I, da Constituição.

Finalmente, é importante acompanhar o julgamento do RE 723.651, sob o regime da repercussão geral, pois do exame da questão de fundo pelo Supremo Tribunal Federal poderá decorrer a não recepção do artigo 46, I, do CTN e, portanto, a inviabilidade de o IPI incidir pura e simplesmente em razão da entrada de produto industrializado em território nacional, mudando substancialmente a concepção atual sobre a exação.

Referências bibliográficas

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Notas

1. COELHO (2002): 71.
2. ALEXANDRE (2013): 551-552.
3. AMARO (2008): 278.
4. Ob. cit., p. 168-169.
5. CARVALHO (2005): 351-352.
6. Ob. cit., p. 112-113.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):

SILVA, Eduardo Correia da. A incidência do IPI sobre produtos importados. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 62, out. 2014. Disponível em:
< http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao062/Eduardo_daSilva.html>
Acesso em: 04 dez. 2014.